



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16327.721276/2012-24
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1401-000.421 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 10 de agosto de 2016
Assunto IRPJ. Perdas com opeações de crédito.
Recorrente BANCO PANAMERICANO SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator.

Documento assinado digitalmente.

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Ricardo Marozzi Gregorio, Marcos de Aguiar Villas Boas, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Aurora Tomazini de Carvalho, Livia De Carli Germano e Antonio Bezerra Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por BANCO PANAMERICANO SA contra acórdão proferido pela DRJ/São Paulo I que concluiu pela procedência total da atuação efetuada. Os créditos tributários lançados, no âmbito da Deinf/SP, referentes ao IRPJ e CSLL,

devidos nos períodos de apuração correspondentes ao ano-calendário de 2008, totalizaram o valor de R\$ 105.802.680,39. A autuação promoveu a glosa de perdas com operações de crédito.

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o caso:

DA AUTUAÇÃO

Conforme o Termo de Verificação Fiscal de fls.76/90, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, o Auditor-Fiscal autuante verificou em síntese que:

1. A contribuinte reconheceu na Linha 47 da Ficha 09B da DIPJ 2009, ano-calendário 2008, "Perdas Dedutíveis em Operações de Crédito" no valor de R\$386.979.642,38 (fls.36), em função do que foi intimada em 22/11/2010 (item 6 da intimação de fls.05/06) a apresentar a composição do valor em questão por meio de listagem com as contas contábeis, a descrição e o detalhamento dos respectivos itens, discriminando: (a) Data de início da operação de crédito; (b) Nome e CPF ou CNPJ do tomador do empréstimo; (c) Valor da operação; (d) Garantias; e (e) Data da baixa do crédito (considerado como perda).

2. A fiscalizada apresentou então a resposta de fls.10/11, datada de 10/01/2011, na qual segregou o valor total referente às perdas nas seguintes parcelas: (i) Créditos Baixados como Perda: R\$276.234.900,26; (ii) Recuperação de Créditos: R\$ 21.984.185,07; e (iii) Artigo 11 da Lei nº 9.430: R\$ 79.313.852,19.

3. Cabe observar que as parcelas acima totalizam R\$377.532.937,52, logo faltou esclarecer a origem de R\$9.446.704,86.

4. Foram ainda lavrados Termos de Intimação, a fim de que a contribuinte esclarecesse os seguintes itens:

4.1. Comprovação com controles internos, lançamentos contábeis e LALUR, de que o valor de R\$21.984.185,07, referente a créditos recuperados, sofreu tributação anterior, conforme a resposta de fls.15/16 ao Termo de Intimação de 14/09/2011 (fls.14), entregue em 11/11/2011 (item 1 do Termo de Intimação de fls.27, de 18/01/2012):

4.1.1. Em 24/02/2012 a contribuinte respondeu, conforme o item 1 às fls.29/32, que o valor refere-se a receitas de operações de crédito que foram tributadas no passado, e que não foram recebidas naquele momento, sendo recebidas após a efetivação do processo de renegociação. Argumentou que o valor total da receita de créditos recuperados somou o montante de R\$96.308.827,23 (conforme os balancetes mensais de 06/2008 e 12/2008 às fls.17/18 e 34/35) e o valor da exclusão foi somente de R\$21.984.185,07.

4.1.2. Os controles desses valores, segundo a contribuinte, eram efetuados pelos sistemas informatizados (sistemas legados) de cada produto do banco, que controlavam todo o histórico das operações de crédito. Tais sistemas disponibilizavam relatórios/arquivos (enviados em 07/02/2011 – conforme resposta de fls.13) para evidenciar o montante da receita a ser excluída da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

4.1.3. Também informou que essas receitas de créditos recuperados foram incluídas de forma equivocada na linha 47 da Ficha 9B (perdas dedutíveis em operações de crédito), pois deveriam constar na linha 53 da ficha 9B (outras exclusões).

4.1.4. Cumpre ressaltar que, em 07/02/2011, a contribuinte entregou uma planilha eletrônica com os valores referentes aos créditos recuperados. Contudo, não comprovou com documentos contábeis que esses valores foram efetivamente reconhecidos como receitas e oferecidos a tributação. Somente apresentou exemplos de contabilização.

4.1.5. Dessa forma a exclusão de R\$21.984.185,07 como perdas de crédito ou outras exclusões não tem respaldo em documentação contábil e tampouco na legislação tributária.

4.2. Comprovação com controles internos, lançamentos contábeis, e correspondente resultado na DIPJ, de que os valores excluídos de acordo com o artigo 11 da Lei nº 9.430 foram contabilizados como receita (item 2 do Termo de Intimação de fls.27, de 18/01/2012):

4.2.1. A contribuinte reconheceu uma parcela de R\$79.313.852,19 referente a valores contabilizados como receitas e excluídos de acordo com o artigo 11 da Lei nº 9.430, que dispõe:

Art. 11. Após dois meses do vencimento do crédito, sem que tenha havido o seu recebimento, a pessoa jurídica credora poderá excluir do lucro líquido, para determinação do lucro real, o valor dos encargos financeiros incidentes sobre o crédito, contabilizado como receita auferido a partir do prazo definido neste artigo.

4.2.2. O artigo em comento é claro no que diz respeito aos encargos financeiros contabilizados como receita.

4.2.3. Em 24/02/2012, a contribuinte respondeu, conforme o item 2 às fls.32/33, que os valores excluídos eram oriundos de sistemas informatizados (sistemas legados) e corresponderiam aos valores de receitas das operações de empréstimos e financiamentos do banco, contabilizadas na conta COSIF 7.1.1.05.00-6 (Rendas de Empréstimos), enquanto as operações não estivessem vencidas a mais de 59 dias. Informou também que o controle das receitas encontra-se nos sistemas legados do banco, que disponibilizavam relatórios/arquivos já enviados em 07/02/2011 (consoante resposta de fls.13).

4.2.4. Cumpre ressaltar que, em 07/02/2011, a contribuinte entregou uma planilha eletrônica com os valores referentes a essas receitas, porém, não comprovou com documentos contábeis que esses valores foram efetivamente contabilizados como receitas, auferidas a partir do prazo definido pelo artigo 11 da Lei nº 9.430.

4.3. Comprovação de que as perdas em valores superiores a R\$30.000,00 foram objeto de procedimentos judiciais para seu recebimento, de acordo com o artigo 9º, §1º, incisos II, “c”, e III da Lei nº 9.430/96 (item 2 do Termo de Intimação de fls.14, de 14/09/2011):

4.3.1. O total das perdas com valor superior a R\$30.000,00 é composto de 236 registros no valor total de R\$10.848.194,83.

4.3.2. Em resposta às intimações, a contribuinte apresentou listagem informando cobranças judiciais e cópias de contratos de empréstimos referentes a 114 registros, no valor total de R\$5.227.355,09 (fls.69/70).

4.3.3. Deixou assim de comprovar que 122 registros de perdas, no valor de R\$5.620.839,74, foram objeto de procedimentos judiciais de cobrança, consoante a listagem de fls.80/82. Dessa forma, esse valor não pode ser excluído da apuração do Lucro Real, conforme o artigo 9º, §1º, incisos II, "c" e III da Lei nº 9.430/96.

4.4. Comprovação de que as perdas em valores de R\$18.000,00 a R\$30.000,00 foram objeto de procedimentos judiciais e/ou administrativos para seu recebimento, de acordo com o artigo 9º, §1º, incisos II, "b" e "c", e III (item 3 do Termo de Intimação de fls.14, de 14/09/2011):

4.4.1. O total de perdas com valor entre R\$18.000,00 até R\$30.000,00 é composto de 700 registros no valor total de R\$ 15.557.992,82.

4.4.2. Em resposta às intimações, a contribuinte apresentou listagem informando cobranças judiciais e/ou administrativas e cópias de contratos de empréstimos referentes a 306 registros, no valor total de R\$6.754.778,05 (R\$6.614.179,47, às fls.71/74, mais R\$140.598,58, às fls.75).

4.4.3. Deixou assim de comprovar que 394 registros de perdas, no valor de R\$8.803.214,77, foram objeto de procedimentos judiciais e/ou administrativos de cobrança, consoante a listagem de fls.83/90. Dessa forma, esse valor não pode ser excluído da apuração do Lucro Real, conforme o artigo 9º, §1º, incisos II, "b" e "c", e III da Lei nº 9.430/96.

5. Considerando o exposto, os valores abaixo, reconhecidos indevidamente como perdas em operações de crédito, serão adicionados na apuração do Lucro Real, no ano-calendário de 2008:

Item	Valor em R\$
Valor não informado nas respostas	9.446.704,86
Recuperação de créditos	21.984.185,07
Art. 11 da Lei nº 9.430	79.313.852,19
Valores sem comprovação de cobrança judicial	5.620.839,74
Valores sem comprovação de cobrança judicial e/ou administrativa	8.803.214,77
Total a ser adicionado	125.168.796,63

(...)

DA IMPUGNAÇÃO

A autuada apresentou a impugnação de fls.122/155, protocolizada em 27/11/2012 e acompanhada dos documentos de fls.156/358 e 378/4749, expondo, em síntese, que:

1. A alíquota de 15% aplicada sobre a base de cálculo da CSLL, apurada pela fiscalização, conforme Demonstrativo de Apuração referente ao ano-calendário de 2008, não pode ser aplicada ao caso em tela.

1.1. A autoridade fiscal deveria segregar os valores que seriam passíveis de tributação pela alíquota de 15% por período de competência, e não na forma como consta no "Demonstrativo de Apuração", o qual exige o recolhimento da CSLL à alíquota majorada sobre todo o ano de 2008, sendo que a aplicação da alíquota majorada de 15% está limitada ao período de maio a dezembro de 2008.

1.2. Esse ato vai de encontro às próprias normas regulamentares expedidas pela Receita Federal do Brasil, haja vista que a Instrução Normativa nº 810, de 21/01/2008,

em momento anterior, logo não há que se falar em nova incidência tributária, sob pena de se incorrer em dupla tributação.

5.3. Assim, deve ser cancelada a glosa da quantia de R\$21.984.185,07, pois restou comprovada a sua contabilização e tributação em períodos anteriores.

6. A parcela de R\$103.184.611,56 glosada pela autoridade fiscal, já excetuado o montante de R\$ 21.984.185,07 abordado no tópico anterior, decorre de prejuízos apurados em cessões de crédito a terceiros.

6.1. A impugnante celebrou em 2007, com posterior aditamento em janeiro de 2008, contrato de cessão de crédito, sem coobrigação, com a empresa Feurs Holding S/A (CNPJ/MF nº 08.984.665/0001-99), no montante de R\$692.851.775,65, com preço de cessão ajustado em 4,8% do total dos créditos cedidos (fls.312/340), sendo que somente após o aditamento, em 07/01/2008 (fls.342/350), houve o efetivo recebimento do preço e respectivo registro do lançamento contábil da operação (fls.352 e 354/358).

6.2. Posteriormente à cessão, o cessionário Feurs Holding S/A transferiu os direitos creditórios aos fundos MSQUARE FIDC NP (CNPJ/MF nº 08.944.430/0001-73) e BRAZIL NPLS FIDC NP (CNPJ/MF nº 09.111.844/0001-84), na seguinte proporção: (i) MSQUARE: R\$ 276.289.657,04 (40%); e BRAZIL NPLS: R\$416.562.118,61 (60%), passando aos Fundos todos os direitos, obrigações e prerrogativas decorrentes do Compromisso de Cessão de Créditos firmado em 31/10/2007 (fls.342/350).

6.3. O preço ajustado na referida cessão foi devidamente pago pelos Fundos de Investimento no montante de R\$19.994.981,69 (R\$ 416.562.118,61 x 4,8% - BRAZIL NPLS) e R\$13.261.903,54 (R\$276.289.657,04 x 4,8% - MSQUARE), os quais foram contabilizados na conta contábil COSIF 7.1.9.20.00.9 ("Recuper. Créditos Baixados como Prejuízo", às fls.354/358) e creditados na conta corrente da impugnante, conforme extrato bancário às fls.352, em 07/01/2008.

6.4. Uma vez que as despesas relativas ao ano-base de 2008, no valor de R\$103.184.611,56, foram deduzidas em razão da celebração do compromisso de cessão de crédito, conclui-se que são dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nos termos do artigo 299 do RIR/99.

7. A contribuinte descobriu irregularidades e inconsistências na contabilidade, que ocasionaram uma perda na ordem R\$2,5 bilhões, tendo sido posteriormente identificado um adicional de R\$1,8 bilhão às perdas já encontradas. Logo, o montante total apurado, integralmente ajustado no Balanço Patrimonial, levantado em 30/11/2010, foi de R\$4,3 bilhões. Assim, requer-se a conversão do julgamento em diligência, possibilitando a correta apuração do IRPJ e CSLL devidos no ano-calendário de 2008.

8. A manutenção das glosas acarretará na configuração da hipótese de responsabilidade pessoal dos antigos administradores da impugnante, conforme o artigo 135, inciso III, do CTN.

8.1. Caso a documentação ofertada aos autos não seja suficiente à comprovação das despesas contabilizadas e deduzidas pela antiga gestão, a impugnante não poderá arcar com sua cobrança, pois não participou dos fatos que desencadearam as exigências fiscais consubstanciadas nos autos de infração ora debatidos.

8.2. A impugnante não poderia compor o pólo passivo desse processo administrativo, justamente porque a responsabilidade deve ser atribuída aos seus

antigos dirigentes não de forma supletiva, como prevê o artigo 134 do CTN, mas exclusiva, originária e pessoal, como estabelece o artigo 135, inciso III, do mesmo diploma.

8.3. Logo, deve ser reconhecida a nulidade do lançamento, por equívoco na identificação do sujeito passivo.

9. Os juros calculados com base na taxa SELIC não podem ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por ausência de previsão legal. Assim, a exigência de juros calculados à taxa SELIC sobre a multa de ofício representa afronta ao princípio da legalidade.

Ao apreciar a impugnação apresentada, a 10ª Turma da já mencionada DRJ/São Paulo I proferiu o Acórdão nº 16-49.446, de 15 de agosto de 2013, por meio do qual decidiu pela procedência total do feito fiscal.

Assim figurou a ementa do referido julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

IRPJ. PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITO. DEDUTIBILIDADE.

As perdas na realização de créditos podem ser consideradas como despesas dedutíveis para efeito de apuração do Lucro Real, desde que devidamente comprovadas, observadas as condições previstas na legislação de regência.

À autoridade administrativa cabe cumprir a determinação legal, aplicando o ordenamento vigente às infrações concretamente constatadas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

CSLL. PERÍODO ENCERRADO EM 31/12/2008. ALÍQUOTA VIGENTE.

No momento do encerramento do fato gerador da CSLL, em 31/12/2008, estava vigente a alíquota de 15% para as instituições financeiras.

CSLL. BASE DE CÁLCULO. NORMAS DE APURAÇÃO. PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS.

Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração para o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

O exame de alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade é de exclusiva competência do Poder Judiciário.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. AUSÊNCIA DE QUESITOS. PEDIDO NÃO FORMULADO.

Considera-se não formulado o pedido de diligências, diante da ausência de formulação de quesitos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

RESPONSABILIDADE PESSOAL DO ADMINISTRADOR. ÔNUS DA PROVA.

Tendo em vista que o contribuinte nem identificou pessoalmente qualquer administrador da sociedade, nem comprovou qual ato teria sido praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, conseqüentemente não assiste razão ao pleito de que haveria equívoco na identificação do sujeito passivo.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao do vencimento.

Inconformada, a empresa apresentou recurso voluntário no qual, essencialmente, repete os argumentos deduzidos em sua impugnação. Acrescenta, entretanto, as seguintes alegações: (a) a base de cálculo por ela apurada, que foi considerada na autuação, não reflete o montante real do IRPJ e CSLL devidos como demonstra o relatório elaborado pela empresa de auditoria independente PWC acostado aos autos antes do julgamento na primeira instância; (b) a DRJ foi silente no que tange a esse relatório e se esquivou da apreciação do erro na base de cálculo; (c) estava impedida de entregar DIPJ retificadora no decorrer da fiscalização, no entanto, após o seu encerramento, procedeu à retificação; (d) a DRJ manteve a autuação em discordância com o princípio da verdade material; (e) a turma julgadora deveria ter convertido o julgamento em diligência e não simplesmente desconsiderar a sua requisição alegando que não foram elaborados quesitos; (f) a ausência de manifestação acerca do relatório da PWC implica em nulidade da decisão da DRJ por cerceamento do direito de defesa; (g) está equivocada a premissa da DRJ no sentido de que não seria possível concluir que parte da perda total deduzida pela empresa fizesse referência a parcelas deduzidas em meses anteriores a maio de 2008 a fim de se utilizar a metodologia de proporcionalização da alíquota da CSLL prevista na IN/RFB nº 810/2008; (h) é também equivocada a afirmação da decisão recorrida no sentido de que a impugnação fez menção à escrituração contábil de valores distintos a fim de justificar a perda no valor de R\$ 21.984.185,07 porque o grupo de contas 7.1.9.20.00.9.000.00 (saldo de R\$ 96.308.827,13) é gênero do qual a conta analítica 7.1.9.20.00.9.100.5 (saldo de R\$ 70.520.666,13) é espécie ou subconta; (i) apresenta nova planilha, dessa vez eliminando colunas de controle interno, para corroborar, ratificar e facilitar a análise da planilha anteriormente apresentada, com o intuito de comprovar que a glosa de R\$ 21.984.185,07 não merece prosperar; (j) pela análise de todos os contratos que compõem a relação dos créditos recuperados nesse valor de R\$ 21.984.185,07, conclui-se que tais créditos, no momento anterior, quando reconhecidos como despesa de provisão/perda não tiveram sua dedução fiscal, vale dizer, "foram tributados"; (l) o restante dos valores glosados, equivalente a R\$ 103.184.611,56, decorre de prejuízos em créditos apurados em cessões a terceiros, tendo

caráter de despesa efetiva, já que o contrato de cessão continha cláusula prevendo a não coobrigação, assim como que a cessão seria definitiva e irretratável, devendo essa despesa ser reconhecida na data em que o contrato foi aditado, ou seja, janeiro de 2008; (m) apresenta o CD-ROM aludido no acórdão da DRJ, relacionando os créditos que compõem a despesa no montante de R\$ 103.184.611,56, bem como os dados de cada devedor que compõe o saldo total dos créditos cedidos; e (n) é ônus do Fisco identificar o sujeito passivo da obrigação tributária, por isso, não procede o argumento da DRJ acerca da necessidade de o contribuinte fazer prova da responsabilidade pessoal dos seus antigos administradores.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

Preliminar:

Cumpra, primeiramente, enfrentar a alegação de nulidade da DRJ por cerceamento de direito de defesa. Isso porque a recorrente sustenta que a ausência de manifestação acerca do relatório elaborado pela empresa PWC se enquadra na hipótese prevista no artigo 59, II, do Decreto nº 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal - PAF), *verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(grifei)

Nada obstante, como afirma a própria recorrente, o mencionado relatório foi acostado aos autos em data posterior à interposição da impugnação mediante requerimento de complementação à impugnação apresentado em 31/07/2013 (fls. 9052 a 9055). É verdade que esse fato ocorreu antes do julgamento na primeira instância (cujo acórdão foi proferido em 15/08/2013). Porém, é de se notar que o objetivo da apresentação do relatório foi demonstrar que a base de cálculo do IRPJ e da CSLL originalmente apurada pela empresa, e considerada na autuação, não reflete a realidade. Nesse sentido, explicava aquele requerimento, ao invés da base de cálculo positiva informada na DIPJ, o correto seria apurar uma base de cálculo negativa no valor de R\$ 246.110.103,00 (depois, no recurso, a empresa corrigiu esse valor para R\$ 203.669.931,00). Cabe observar ainda, que o relatório elaborado pela PWC foi produzido

no contexto do saneamento de inconsistências contábeis que impactaram o resultado apurado em alguns anos-calendário, incluindo, o de 2008. Veja-se, sobre isso, o seguinte trecho extraído daquele relatório (fls. 9067) e que também foi transcrito no requerimento de complementação à impugnação:

Em análise prévia constatou-se que as inconsistências contábeis, apuradas e ajustadas em 2010, foram geradas em anos anteriores e considerando que o Banco Panamericano apurou bases tributáveis de 2007 a 2009 originadas em resultados não adequados, a partir de maio de 2011, sob a coordenação da nova Diretoria, nomeada pelos atuais controladores (BTG Pactual e Caixa Econômica Federal), foram iniciados os trabalhos e as análises para identificação da origem das inconsistências contábeis.

O estudo visou possibilitar a segregação ao longo dos períodos de apuração dos valores realizados no patrimônio líquido do Banco Panamericano para que fossem apurados os devidos efeitos fiscais.

Nesse sentido, com a segregação dos ajustes identificados ao longo dos períodos mensais de 2007 a 2010, o Banco Panamericano poderá demonstrar os impactos fiscais decorrentes dos resultados ajustados obtidos pela entidade nesses períodos, buscando ajustar a apuração de tributos sobre o lucro e sobre as receitas.

Esse problema das inconsistências contábeis, contudo, já havia sido noticiado na impugnação. Na decisão recorrida, o assunto foi assim relatado:

7. A contribuinte descobriu irregularidades e inconsistências na contabilidade, que ocasionaram uma perda na ordem R\$2,5 bilhões, tendo sido posteriormente identificado um adicional de R\$1,8 bilhão às perdas já encontradas. Logo, o montante total apurado, integralmente ajustado no Balanço Patrimonial, levantado em 30/11/2010, foi de R\$4,3 bilhões. Assim, requer-se a conversão do julgamento em diligência, possibilitando a correta apuração do IRPJ e CSLL devidos no ano-calendário de 2008.

Portanto, na impugnação, a recorrente vinculou o problema das inconsistências contábeis com um pedido de diligência que possibilitasse a correta apuração do IRPJ e CSLL devidos no ano-calendário de 2008. Foi nessa perspectiva que a DRJ enfrentou o problema. Ao analisar o pedido, o voto condutor da decisão recorrida se pronunciou no sentido de negá-lo porque entendeu haver a necessidade de formulação de quesitos na consonância do que está previsto no § 1º do artigo 16 do PAF.

Ademais, o relatório, que supostamente faz prova da inexatidão da base de cálculo considerada na autuação, só foi apresentado após a impugnação. Sobre isso, há que se lembrar a regra veiculada no § 4º do mesmo artigo 16 do PAF:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Quando se lê o requerimento de complementação à impugnação, não se encontra nada sobre alguma das condições excludentes da regra preclusiva acima referida. O que se constata é uma argumentação de direito, direcionada ao CARF, alegando que este órgão deverá analisar os documentos apresentados naquela ocasião com supedâneo no princípio da verdade material.

Portanto, concorde-se ou não com a decisão da DRJ, o fato é que não houve omissão sobre o tema. Inexiste, então, motivo para determinar a sua nulidade.

Mérito:

Apesar de reconhecer que a instância *a quo*, pelas razões expostas, não estava obrigada a tomar conhecimento do relatório apresentado após a impugnação, não se pode dizer o mesmo quanto ao presente julgamento. É verdade que boa parte da jurisprudência atual do CARF, em homenagem ao princípio da verdade material, vem temperando a possibilidade de apresentação de novos elementos de prova após a impugnação ou, mesmo, o recurso.

Particularmente, penso que esse “tempero” não pode extrapolar o sentido da própria norma. Explico. É que para a criação de uma regra, como a estabelecida pelo referido § 4º do artigo 16 do PAF, o legislador já sopesou os princípios e interesses coletivos normalmente relevantes para a maioria dos casos concretos que sobrevirão aos seus futuros aplicadores. Eventual superação da regra, sob a influência de princípios que pareçam acentuadamente ofendidos em determinados casos concretos, como pode ocorrer com a verdade material, só há de ser feita em especialíssimas situações, e, mesmo assim, pela autoridade judiciária (Cf. Ricardo Marozzi Gregorio, *Preços de Transferência – Arm’s Length e Praticabilidade* – São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 204).

Sem embargo, muitas vezes, os elementos juntados após a impugnação revestem-se de características que permitem enquadrá-los na própria regra veiculada no § 4º do artigo 16. Isso porque as três alíneas que enumeram situações excludentes do dispositivo legal preveem conceitos abertos ou indeterminados que podem e devem ser objeto de interpretação do aplicador da lei. É o que ocorre com os conceitos de “força maior”, “fato ou direito superveniente” e “fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos”.

No presente caso, há um fato superveniente. É que, a este mesmo relator, foi distribuído o processo administrativo nº 16327.721631/2013-46, incluído em pauta de

juízo de julgamento nesta mesma turma do CARF, no qual se discute a autuação, entre outras infrações, referente a exclusões indevidas (segundo a fiscalização) realizadas pela contribuinte no ano-calendário de 2008. Nesse contexto, o valor de R\$ 489.470.637,03 foi excluído na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL por obra das mesmas inconsistências contábeis referidas na impugnação (e sua complementação) do presente processo.

Naquele julgamento, este relator propôs a sua conversão em diligência porque entendeu que não havia razões de direito para discordar das exclusões perpetradas pela contribuinte. Inexistia, no entanto, certeza quanto ao aspecto quantitativo daquelas exclusões, ou seja, o aferimento da fidedignidade das exclusões carecia de um pronunciamento da autoridade fiscal acerca do confronto entre os ajustes realizados com a correspondente documentação de suporte. Tais ajustes estavam consubstanciados num documento denominado "relatório de reprocessamento" apresentado com a impugnação (fls. 927 a 1042 daquele processo).

Eis que o mencionado "relatório de reprocessamento" é o mesmo relatório apresentado com o requerimento de complementação à impugnação neste processo (vide fls. 9057 a 9140).

Pois bem.

Em face daquela diligência, é bem provável que, como alega a recorrente, a base de cálculo considerada na presente autuação seja, de fato, desconstruída. Nada obstante, a glosa das perdas com operações de crédito sancionada pela fiscalização neste processo, se ainda procedente, deverá reduzir o quantum do prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, referentes ao ano-calendário de 2008, eventualmente confirmados naquele processo. Registre-se que esse prejuízo fiscal e base negativa, no relatório de reprocessamento, atingiu a soma de R\$ 203.669.931,00.

Portanto, considero prudente que o presente julgamento seja também convertido em diligência para que se verifique, em consonância com os resultados da diligência produzida no processo nº 16327.721631/2013-46, a efetiva existência (e, se existir, em que medida) de base de cálculo de IRPJ e CSLL no ano-calendário de 2008.

Além disso, no que diz respeito à materialidade das perdas glosadas neste processo, convém verificar se as correspondentes operações de crédito possuem alguma relação com as operações que provocaram as inconsistências contábeis tratadas no relatório de processamento. No caso positivo, há que se fazer a devida consolidação.

Ademais, a recorrente deduz alguns argumentos (alegações "h" a "m" no trecho do relatório acima referente à parte que trata do recurso voluntário) com o propósito de justificar a dedutibilidade das perdas glosadas. Tendo em conta a diligência sugerida, considero oportuno também que a fiscalização se manifeste sobre a sua procedência.

Pelo exposto, proponho que o presente julgamento seja convertido em diligência para que a unidade de origem adote as seguintes providências:

- a) verifique, em consonância com os resultados da diligência produzida no processo nº 16327.721631/2013-46, a efetiva existência (e, se existir, em

que medida) de base de cálculo de IRPJ e CSLL no ano-calendário de 2008;

b) verifique se as operações de crédito que motivaram as perdas glosadas no presente processo possuem alguma relação com as operações que provocaram as inconsistências contábeis tratadas no relatório de processamento analisado no âmbito da diligência produzida no processo nº 16327.721631/2013-46, no caso positivo, promova a devida consolidação expurgando as perdas já consideradas naquele outro processo;

c) opine sobre a procedência das seguintes alegações deduzidas no recurso voluntário:

- seria equivocada a afirmação da decisão recorrida no sentido de que a impugnação fez menção à escrituração contábil de valores distintos a fim de justificar a perda no valor de R\$ 21.984.185,07 porque o grupo de contas 7.1.9.20.00.9.000.00 (saldo de R\$ 96.308.827,13) é gênero do qual a conta analítica 7.1.9.20.00.9.100.5 (saldo de R\$ 70.520.666,13) é espécie ou subconta (fls. 9175 a 9177);

- apresenta nova planilha, dessa vez eliminando colunas de controle interno, para corroborar, ratificar e facilitar a análise da planilha anteriormente apresentada, com o intuito de comprovar que a glosa de R\$ 21.984.185,07 não merece prosperar (fls. 9177 a 9180);

- pela análise de todos os contratos que compõem a relação dos créditos recuperados nesse valor de R\$ 21.984.185,07, conclui-se que tais créditos, no momento anterior, quando reconhecidos como despesa de provisão/perda não tiveram sua dedução fiscal, vale dizer, "foram tributados" (fls. 9180);

- o restante dos valores glosados, equivalente a R\$ 103.184.611,56, decorre de prejuízos em créditos apurados em cessões a terceiros, tendo caráter de despesa efetiva, já que o contrato de cessão continha cláusula prevendo a não coobrigação, assim como que a cessão seria definitiva e irretratável, devendo essa despesa ser reconhecida na data em que o contrato foi aditado, ou seja, janeiro de 2008 (fls. 9181 a 0183); e

- apresenta o CD-ROM aludido no acórdão da DRJ, relacionando os créditos que compõem a despesa no montante de R\$ 103.184.611,56, bem como os dados de cada devedor que compõe o saldo total dos créditos cedidos (fls. 9181 a 9182).

Ao final, deve-se produzir um relatório circunstanciado acerca dos resultados produzidos. Depois, promover a ciência à empresa dos elementos eventualmente juntados na diligência, para que esta, querendo, se manifeste no prazo de 30 (trinta) dias.

Processo nº 16327.721276/2012-24
Resolução nº **1401-000.421**

S1-C4T1
Fl. 9.349

É como voto.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

CÓPIA